

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220620

Dossiers : A-68-21 (dossier principal)

A-65-21

A-66-21

A-67-21

Référence : 2022 CAF 119

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE WEBB
LA JUGE RIVOALEN**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

LARRY THOMPSON et THOMPSON BROS. (CONSTR.) LTD.

intimés

Audience tenue par vidéoconférence organisée par le greffe, le 22 mars 2022.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 20 juin 2022.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE PELLETIER
LA JUGE RIVOALEN**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220620

Dossiers : A-68-21 (dossier principal)

A-65-21

A-66-21

A-67-21

Référence : 2022 CAF 119

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE WEBB
LA JUGE RIVOALEN**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appellante

et

LARRY THOMPSON et THOMPSON BROS. (CONSTR.) LTD.

intimés

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] Notre Cour est saisie d'appels interjetés à l'encontre de l'ordonnance rendue par la Cour canadienne de l'impôt (2021 CCI 15), par laquelle la Cour a enjoint à la Couronne de répondre à plusieurs questions de suivi posées par Larry Thompson et la Thompson Bros. (Constr.) Ltd.

(collectivement, les Thompson), à la suite de l'interrogatoire préalable de la représentante de la Couronne.

[2] Les Thompson avaient déclaré des pertes liées à des opérations qui auraient été menées dans le cadre de certains contrats à terme en devises étrangères conclus entre eux et ODL Securities Ltd. (ODL). Les nouvelles cotisations à l'égard des Thompson ont notamment été établies selon l'hypothèse que ces opérations étaient un trompe-l'oeil.

[3] L'une des principales questions en litige dans les présents appels est de déterminer si les renseignements figurant dans les dossiers de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC), concernant des vérifications réalisées auprès d'autres contribuables (ayant eux aussi déclaré des pertes découlant de contrats à terme en devises étrangères mettant en cause Tim Hodgins, John Hodgins et ODL), étaient pertinents, aux fins de l'interrogatoire préalable, dans les appels interjetés par les Thompson devant la Cour de l'impôt.

[4] L'autre principale question en litige est de savoir s'il faudrait obliger la Couronne à répondre aux questions de suivi portant sur un rapport (le rapport de RSD Solutions) qui avait été préparé pour l'ARC et qui portait sur des opérations réalisées dans le cadre de contrats à terme en devises étrangères.

[5] Pour les motifs énoncés ci-après, j'accueillerais les appels portant sur la question de savoir s'il faudrait obliger la Couronne à communiquer les renseignements figurant dans les dossiers de l'ARC sur des vérifications visant d'autres contribuables. Je rejetterais les appels

concernant l'obligation de la Couronne de répondre aux questions sur le rapport de RSD Solutions. Par conséquent, la Couronne ne sera pas tenue de répondre aux questions se rapportant aux renseignements figurant dans les dossiers de l'ARC concernant d'autres contribuables, mais elle devra répondre aux questions concernant le rapport de RSD Solutions.

[6] Ces quatre appels ont été réunis aux termes de l'ordonnance rendue le 12 avril 2021, par laquelle le dossier A-68-21 a été désigné comme étant l'appel principal. Les présents motifs seront versés au dossier A-68-21, et une copie sera versée dans chacun des autres dossiers.

I. Contexte et décision de la Cour de l'impôt

[7] Les appels sous-jacents dont la Cour de l'impôt a été saisie portent sur les années d'imposition 2008 et 2009 des Thompson. Durant ces deux années, les Thompson ont déclaré d'importantes pertes liées à plusieurs opérations réalisées dans le cadre de contrats à terme en devises étrangères. Ces pertes ont été attribuées aux Thompson, en qualité de membres de certaines sociétés en nom collectif.

[8] Selon les Thompson, les opérations ont été conclues avec ODL, une société de courtage établie à Londres, au Royaume-Uni, au sein de laquelle Tim Hodgins était courtier. Dans la réponse déposée auprès de la Cour de l'impôt, John Hodgins est qualifié de promoteur.

[9] Au moment d'établir les nouvelles cotisations à l'égard des Thompson, le ministre du Revenu national a fait valoir que les contrats de courtage étaient un trompe-l'œil. Au paragraphe 7 de son mémoire, la Couronne mentionne ce qui suit :

[TRADUCTION]

[L]es documents portant sur les prétendues opérations étaient un trompe-l'œil, car :

- a) aucune opération n'a jamais été autorisée, envisagée ni même réalisée;
- b) l'intention de toutes les parties en cause était de donner l'apparence que les sociétés en nom collectif participaient à ces opérations, afin que les [Thompson] puissent demander une déduction pour pertes fiscales;
- c) aucune offre ni aucune acceptation commerciale n'a été enregistrée relativement aux contrats de courtage;
- d) aucune activité commerciale n'a été menée dans le but de réaliser des bénéfices;
- e) les sociétés en nom collectif n'ont pas été créées dans le but d'exploiter une entreprise et d'en tirer des bénéfices.

[Renvois omis.]

[10] Le 24 février 2016, la représentante de la Couronne, M^{me} Christine Cheng, a été soumise à un interrogatoire préalable. M^{me} Cheng n'est pas la vérificatrice de l'ARC qui a vérifié les opérations en cause. Zul Lila était le vérificateur de l'ARC qui avait été chargé de ce dossier. Cependant, M. Lila a pris sa retraite de l'ARC en septembre 2014.

[11] La Couronne a consenti à plusieurs engagements lors de l'interrogatoire préalable de M^{me} Cheng. Il y a plus précisément trois engagements qui sont pertinents aux fins du présent appel – il s'agit des engagements n^{os} 12, 18 et 21. Ces engagements sont décrits dans la transcription de l'interrogatoire préalable de M^{me} Cheng en ces termes :

[TRADUCTION]

- ENGAGEMENT N^o 12 :

Produire tout travail ou document de vérification antérieur sur lequel M. Lila s'est fondé pour déterminer que les transactions étaient un trompe-l'œil.

- ENGAGEMENT N° 18 :

(En délibéré) Produire une copie du rapport de RSD Solutions duquel M. Lila cite des extraits.

- ENGAGEMENT N° 21 :

(En délibéré) Produire tout dossier préparé par l'ARC portant sur des rencontres ayant eu lieu avec ODL Securities à Londres.

[12] À la suite des réponses de la Couronne à ces trois engagements (lesquels prévoyaient notamment la remise aux Thompson d'une copie du rapport de RSD Solutions), les Thompson ont posé d'autres questions, qui ont mené à d'autres réponses et à encore plus de questions. Plusieurs questions sont finalement demeurées sans réponse, ce qui a amené les Thompson à présenter une requête à la Cour de l'impôt. Le juge de la Cour de l'impôt a numéroté ces questions de 1 à 8. La question 5 comportait, indirectement, quatre autres questions. Les questions faisant l'objet de la requête auprès de la Cour de l'impôt sont énoncées (en reprenant la même numérotation et le même libellé que ceux utilisés par le juge de la Cour de l'impôt) dans l'annexe jointe aux présents motifs.

[13] Le juge de la Cour de l'impôt a commencé son analyse en renvoyant à plusieurs décisions de la Cour de l'impôt par lesquelles la Cour a confirmé que la question de la pertinence doit être interprétée d'une manière large et libérale à l'étape de l'interrogatoire préalable et que le seuil à respecter est moins élevé que celui qui s'appliquerait lors d'un procès. Il a toutefois précisé que cela ne signifie pas qu'une partie peut mener une recherche à l'aveuglette sous le couvert d'un interrogatoire préalable.

[14] Le juge de la Cour de l'impôt s'est notamment fondé sur une décision antérieure rendue par la Cour de l'impôt intitulée *Paletta c. La Reine*, 2017 CCI 233 [*Paletta*]. Dans ce litige, le contribuable demandait que soit rendue une ordonnance obligeant la Couronne à répondre à certaines questions liées à un appel en matière fiscale qui portait également sur des opérations de change menées par l'intermédiaire d'ODL. Au paragraphe 6 de ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt, invoquant la décision *Paletta*, a indiqué que les faits dans l'affaire *Paletta* étaient « étonnamment similaires à la présente affaire ».

[15] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que, puisque l'intimée devant la Cour de l'impôt est la Couronne et non le vérificateur de l'ARC, les questions ne devaient pas nécessairement se limiter à ce que le vérificateur a examiné ou invoqué. Le juge de la Cour de l'impôt a donc ordonné à la Couronne de répondre aux questions 1 à 7, tel qu'il les avait numérotées.

[16] Dans ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt a précisé que la Couronne devrait répondre à la question 2 de la façon suivante :

[20] Par conséquent, j'ordonne en outre que la question 2 reçoive une réponse de la façon suivante, si ce n'est pas déjà fait. La défenderesse doit déployer tous les efforts raisonnables pour repérer les courriels supprimés et en faire des copies, puis remettre ces dernières aux demandeurs, comme étant la copie du dossier de vérification qu'ils ont demandé. Ces efforts raisonnables comprendront, sans nécessairement les limiter, la recherche des serveurs pertinents de l'ARC afin de faire des copies de ces courriels et de les remettre aux demandeurs. De même, les destinataires et les expéditeurs probables des courriels pertinents de l'ARC envoyés au vérificateur et reçus du vérificateur, y compris les chefs d'équipe et le personnel de l'Administration centrale de l'ARC, doivent être identifiés et contactés afin de s'assurer qu'ils ont en leur possession des copies des courriels pertinents (et dans l'affirmative, qu'ils les ont remis aux demandeurs). Je suppose, sans en être certain, à ce qu'au moins certains de ces efforts raisonnables ont déjà été déployés.

[17] Il n'a pas été demandé à la Couronne de répondre à la question 8.

[18] La Couronne n'interjette pas appel de cette partie de l'ordonnance de la Cour de l'impôt où on l'enjoint à répondre à la question 2; les instructions précitées sur la manière de répondre à cette question demeurent donc inchangées. De même, il n'y a pas d'appel incident à l'encontre de la partie de l'ordonnance indiquant que la Couronne n'est pas tenue de répondre à la question 8.

[19] En conséquence, les présents appels portent sur les questions 1, 3, 4, 5, 6 et 7.

[20] En ce qui concerne les questions visant les renseignements obtenus ou les rapports préparés dans le cadre de vérifications d'autres contribuables, la Couronne a répondu que, bien que M. Lila ait pu consulter des exposés de position préparés par d'autres vérificateurs, rien n'indique qu'il s'est fondé sur ces documents. La Couronne soutient en outre que M. Lila n'a pas eu accès au disque partagé qui contenait les documents sur des vérifications connexes, et qu'il n'y avait [TRADUCTION] « eu aucune compilation de renseignements provenant des diverses vérifications dans une base de données contenant des renseignements sur ODL [...] ou les Hodgins [...] par exemple ».

[21] Le « rapport RSD » est un rapport sur des opérations de change en devises étrangères conclues par diverses sociétés en nom collectif canadiennes, qui a été préparé par RSD Solutions Inc. à l'intention de l'ARC. Une copie de ce rapport est jointe à titre de pièce C à

l'affidavit de Doreen Prasad, qui a été déposé par les Thompson dans le cadre de leur dossier de requête. Les conclusions sont énoncées à la fin du rapport :

[TRADUCTION]

La stratégie commerciale des sociétés en nom collectif ne peut pas servir d'opération de couverture pour une opération monétaire prévue ou une série d'opérations liées aux activités d'une entreprise (p. ex. achat de pétrole en dollars américains ou vente en euros à un client allemand), car les activités des sociétés en nom collectif se limitent aux contrats à terme en devises étrangères.

La stratégie ne peut pas non plus être considérée comme faisant partie d'une entreprise de spéculation sur devises. Les opérations sont combinées à des opérations de sens inverse par paires, avec report des paiements en espèces aux dates de valeur, de sorte que les paires servent d'opérations de couverture mutuelles. Les spéculateurs sur devises peuvent avoir recours à des opérations de couverture, mais cela se ferait généralement dans le cadre de la gestion continue des changements dans les positions de change à la suite des opérations initiales, et non pas pour toutes les opérations aux dates de transaction comme l'ont fait les sociétés en nom collectif. Cela serait incompatible avec un objectif de bénéfices.

Aucun règlement en espèces correspondant aux montants des pertes n'a été effectué par voie de paiement des sociétés en nom collectif aux courtiers aux dates de valeur. Une telle stratégie va à l'encontre de notre expérience des pratiques commerciales selon lesquelles il y aurait échange intégral des devises aux taux de change prévus au contrat à la date de valeur ou, selon l'accord conclu entre les parties, versement d'un paiement en espèces représentant la différence entre le taux prévu au contrat et le cours acheteur au comptant à la date de valeur. Dans le cas des opérations en cause, les montants exigibles sont reportés à titre de sommes dues au courtier jusqu'à ce qu'ils soient compensés par des gains réalisés dans le cadre d'opérations dont la date de valeur est ultérieure.

Avec une telle stratégie, on ne peut vraisemblablement espérer qu'atteindre le seuil de rentabilité (duquel doit être déduit le coût relativement peu élevé de l'écart entre les cours acheteur et vendeur). Par conséquent, le seul objectif apparent de la stratégie est de créer des écarts temporaires entre la comptabilisation des profits et des pertes. La contre-passation des pertes peut être reportée tant que la stratégie se poursuit, mais la fin de la stratégie entraînera la comptabilisation des profits lorsque tous les contrats arrivent à échéance.

Notre examen de la documentation et des opérations qui y sont mentionnées ne donne aucune raison de croire que celle-ci comporte de graves lacunes qui la rendent inefficace (cela devrait toutefois être confirmé par un avis juridique). La documentation comporte plusieurs anomalies (notamment, annulation ou remplacement de contrats, inscription, sur les états financiers, de postes à des dates différentes des dates de transaction), mais ces anomalies pourraient être attribuables à des erreurs d'écriture – bien que, selon notre expérience, de telles

erreurs soient inhabituelles chez des firmes de courtage d'un tel niveau professionnel – ou à l'antidatage ou au remplacement des opérations.

Les opérations sont toutes effectuées en dollars canadiens, en dollars américains et en euros, et portent toutes sur des titres solides et très liquides. Il s'agit également de devises relativement stables, quant aux fluctuations des taux d'intérêt, des cours acheteur au comptant et des cours à terme. Par conséquent, le stratagème à l'étude pourrait être structuré d'une manière assez fiable pour produire des résultats se rapprochant des résultats escomptés, en y apportant des ajustements au besoin pendant la période de validité des contrats à terme. Le résultat escompté est la création de pertes d'une certaine ampleur durant une ou plusieurs périodes précises, puis la réalisation de gains à peu près équivalant durant des périodes ultérieures, la différence entre les deux correspondant à la rémunération du courtier ayant facilité les opérations.

[22] En répondant aux questions sur le rapport de RSD Solutions, la Couronne a déclaré qu'elle n'avait pas l'intention d'invoquer ce rapport, et que celui-ci ne portait pas sur les opérations en litige dans les appels interjetés par les Thompson.

II. Question en litige et norme de contrôle

[23] La question en litige dans les présents appels est de savoir si le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en obligeant la Couronne à répondre aux questions qui sont toujours en litige dans les présents appels. Il s'agit plus précisément de déterminer si le juge de la Cour de l'impôt a omis de tenir compte de la pertinence des questions soulevées en lien avec la seule question sous-jacente pertinente pour les parties en l'espèce, à savoir si les opérations étaient un trompe-l'œil.

[24] Toute question de fait, ou toute question de droit et de fait en l'absence de question de droit isolable, sera examinée selon la norme de l'erreur manifeste et dominante. Toute question

de droit sera examinée selon la norme de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33).

III. Analyse

[25] En l'espèce, la seule question en litige, qui découle des actes de procédure déposés auprès de la Cour de l'impôt et que les parties ont qualifiée de pertinente pour l'examen des questions laissées sans réponse, est l'allégation de la Couronne selon laquelle les opérations en litige dans les appels en matière d'impôt des Thompson étaient un trompe-l'œil. Aucune partie n'a indiqué ni n'a fait valoir que la pertinence des questions devait être évaluée en regard de toute autre question susceptible d'être soulevée dans leurs actes de procédure.

[26] Le juge de la Cour de l'impôt a établi à juste titre qu'un des éléments importants à prendre à compte pour déterminer si une partie devrait être obligée de répondre à une question était la pertinence de cette question. Le juge de la Cour de l'impôt n'a toutefois présenté aucune analyse ou discussion dans ses motifs qui permettrait de déterminer en quoi les questions qui font l'objet de la présente requête sont pertinentes pour trancher la seule question qui a été soulevée par les parties – à savoir si les opérations étaient un trompe-l'œil.

[27] Dans les arrêts *Ministre du Revenu National c. Cameron* (1972), [1974] R.C.S. 1062, à la page 1 068, et dans *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 572, la Cour suprême du Canada a adopté la définition suivante de « frime » [ou trompe-l'œil] telle qu'elle fut énoncée par lord Diplock dans la décision *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.*, [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.), à la page 528 :

[TRADUCTION]

[...] signifie des actes faits ou des documents signés par les parties à la « frime », dans l'intention de faire croire à des tiers ou à la cour qu'ils créent entre les parties des obligations et droits légaux différents des obligations et droits légaux réels (s'il en est) que les parties ont l'intention de créer.

[28] Dans les appels interjetés par les Thompson auprès de la Cour de l'impôt, la question en litige est donc de savoir si les opérations de change ont été faites [TRADUCTION] « dans l'intention de faire croire à des tiers ou à la cour qu'[elles] créent entre les parties des obligations et droits légaux différents des obligations et droits légaux réels (s'il en est) que les parties ont l'intention de créer ». L'accent doit porter sur les opérations qui ont été, ou qui auraient été, réalisées par les Thompson, et non sur celles qui l'ont, ou l'auraient, été par d'autres contribuables.

[29] L'article 95 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a (les Règles de la Cour canadienne de l'impôt), définit la portée de l'interrogatoire préalable lors d'un appel auprès de la Cour de l'impôt :

Portée de l'interrogatoire

95 (1) La personne interrogée au préalable répond, soit au mieux de sa connaissance directe, soit des renseignements qu'elle tient pour véridiques, aux questions pertinentes à une question en litige ou aux questions qui peuvent, aux termes du paragraphe (3), faire l'objet de l'interrogatoire préalable. Elle ne peut refuser de répondre pour les motifs suivants :

a) le renseignement demandé est un élément de preuve ou du oui-dire;

Scope of Examination

95 (1) A person examined for discovery shall answer, to the best of that person's knowledge, information and belief, any proper question relevant to any matter in issue in the proceeding or to any matter made discoverable by subsection (3) and no question may be objected to on the ground that

(a) the information sought is evidence or hearsay,

b) la question constitue un contre-interrogatoire, à moins qu'elle ne vise uniquement la crédibilité du témoin;

(b) the question constitutes cross-examination, unless the question is directed solely to the credibility of the witness, or

c) la question constitue un contre-interrogatoire sur la déclaration sous serment de documents déposée par la partie interrogée.

(c) the question constitutes cross-examination on the affidavit of documents of the party being examined.

[Non souligné dans l'original]

[emphasis added]

[30] Dans l'arrêt *Canada c. Lehigh Cement Limited*, 2011 CAF 120, notre Cour a déterminé qu'une question est pertinente en interrogatoire préalable si la réponse peut aider la partie qui sollicite la réponse à faire valoir ses arguments ou à réfuter ceux de son adversaire :

[34] Il appert de la jurisprudence qu'une question est pertinente lorsqu'il est raisonnablement possible qu'elle mène à l'obtention de renseignements pouvant directement ou indirectement permettre à la partie qui sollicite la réponse de faire valoir ses arguments ou de réfuter ceux de son adversaire ou de la lancer dans une enquête qui pourra produire l'un ou l'autre de ces effets. Pour déterminer s'il est satisfait à ce critère, il convient d'examiner les allégations que la partie qui procède à l'interrogatoire tente d'établir ou de réfuter. [...]

[31] Ce principe a été réitéré dans l'arrêt *Madison Pacific Properties Inc. c. Canada*, 2019 CAF 19, au paragraphe 23.

[32] Les questions qui sont en litige dans le présent appel peuvent être divisées en deux groupes. Les questions 1, 3, 4, 6 et 7 visent toutes la production de documents ou de renseignements supplémentaires obtenus ou préparés par l'ARC dans le cadre de vérifications réalisées auprès d'autres contribuables ayant demandé la déduction de pertes commerciales à la suite d'opérations qui auraient mis en cause ODL. Les questions regroupées sous le numéro 5 portent toutes sur le rapport de RSD Solutions.

A. *Questions visant les demandes de production de documents versés aux dossiers d'autres contribuables*

[33] En réponse aux questions visant les demandes de production des autres documents que l'ARC conservait dans ses dossiers à l'égard d'autres contribuables, la représentante de la Couronne a confirmé qu'aucun de ces documents n'avait été examiné ou pris en compte par le vérificateur de l'ARC dans le cas en l'espèce. Les exposés de position auxquels il est fait référence dans les questions ont été préparés par les bureaux des services fiscaux (BSF) d'Edmonton et de Vancouver. Ces exposés de position n'ont pas été préparés en réponse à des opérations menées par les Thompson, mais plutôt en réponse à des opérations menées par d'autres contribuables. Rien n'indique que le vérificateur dans le cas en l'espèce s'est fondé sur l'un ou l'autre de ces exposés de position ou qu'il y a eu accès.

[34] Lorsque, durant l'audition du présent appel, l'avocat des Thompson a été interrogé sur les raisons pour lesquelles un document portant sur un autre contribuable serait, ou pourrait être, pertinent pour déterminer si les opérations mettant en cause les Thompson et ODL étaient un trompe-l'œil, l'avocat a simplement répondu que les Thompson aimeraient savoir si d'autres contribuables, qui avaient demandé la déduction de pertes découlant d'opérations semblables menées avec ODL, avaient déclaré que ces opérations étaient un trompe-l'œil. Si un tel document existait, il n'avait vraisemblablement pas été communiqué par la Couronne dans sa liste de documents. Sinon, les Thompson en connaîtraient l'existence.

[35] Selon l'article 89 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt*, si un tel document existe et qu'il n'a pas été communiqué par la Couronne dans sa liste de documents, la Couronne doit

obtenir, soit une directive de la Cour de l'impôt, soit le consentement des Thompson, pour produire ce document en preuve lors de l'audience à la Cour de l'impôt :

89 (1) Sauf directive contraire de la Cour, ou sauf si les autres parties ont renoncé au droit d'obtenir communication de documents ou ont consenti par écrit à ce que des documents soient utilisés en preuve, aucun document ne doit être utilisé en preuve par une partie à moins, selon le cas :

a) qu'il ne soit mentionné dans les actes de procédure, ou dans une liste ou une déclaration sous serment déposée et signifiée par une partie à l'instance;

b) qu'il n'ait été produit par l'une des parties, ou par quelques personnes interrogées pour le compte de l'une des parties, au cours d'un interrogatoire préalable;

c) qu'il n'ait été produit par un témoin qui n'est pas, de l'avis de la Cour, sous le contrôle de la partie.

(2) Sauf directive contraire de la Cour, le paragraphe (1) ne s'applique pas au document utilisé uniquement comme fondement ou comme partie d'une question dans un contre-interrogatoire ou en réinterrogatoire.

89 (1) Unless the Court otherwise directs, except with the consent in writing of the other party or where discovery of documents has been waived by the other party, no document shall be used in evidence by a party unless

(a) reference to it appears in the pleadings, or in a list or an affidavit filed and served by a party to the proceeding,

(b) it has been produced by one of the parties, or some person being examined on behalf of one of the parties, at the examination for discovery, or

(c) it has been produced by a witness who is not, in the opinion of the Court, under the control of the party.

(2) Unless the Court otherwise directs, subsection (1) does not apply to a document that is used solely as a foundation for or as part of a question in cross-examination or re-examination.

[36] Si un tel document existe et qu'il est communiqué lors de l'interrogatoire préalable, aucune restriction prévue à l'alinéa 89(1)b) des Règles n'empêcherait la Couronne de présenter ce document à l'audience.

[37] Dans leur mémoire, les Thompson font valoir ce qui suit :

[TRADUCTION]

Une question est pertinente :

(i) lorsqu'il est raisonnable de croire que cette question pourrait fournir des renseignements qui permettraient, directement ou indirectement, à la partie qui sollicite la réponse de faire valoir ses arguments ou de réfuter ceux de son adversaire;

(ii) lorsque la question pourrait lancer la partie qui sollicite la réponse dans une enquête qui pourrait lui permettre de faire valoir ses arguments ou de réfuter ceux de son adversaire.

Pour déterminer s'il est satisfait à ce critère, il convient d'examiner les allégations que la partie qui procède à l'interrogatoire cherche à établir ou à réfuter.

[38] Il est loin d'être clair en quoi la déclaration d'un autre contribuable, selon laquelle des opérations menées avec ODL étaient un trompe-l'œil (en supposant qu'une telle déclaration existe), aiderait la cause des Thompson ou réfuterait celle de la Couronne.

[39] L'avocat des Thompson a été incapable de fournir d'autres justifications ou explications indiquant pourquoi des documents d'autres contribuables seraient pertinents pour déterminer si les opérations en litige étaient un trompe-l'œil.

[40] Il convient également d'établir une distinction entre l'espèce et l'affaire *Paletta*. Dans l'affaire *Paletta*, les contribuables demandaient eux aussi que soit rendue une ordonnance obligeant la Couronne à communiquer certains documents et à répondre à certaines questions concernant d'autres contribuables qui avaient eu des liens avec ODL. Il convient d'abord de mentionner que le litige *Paletta* ne portait pas uniquement sur la question de savoir si les opérations étaient un trompe-l'œil. Ce litige soulevait également d'autres questions pertinentes.

[41] Dans la décision *Paletta*, le juge de la Cour de l'impôt mentionne, au paragraphe 37 de ses motifs, que la vérificatrice de l'ARC « a eu des interactions importantes avec les fonctionnaires de l'Administration centrale de l'ARC à Ottawa et avec des vérificateurs de l'ARC d'autres bureaux locaux de l'ARC » et il ajoute, au paragraphe 51, que la vérificatrice « indique dans son rapport de vérification qu'au moment où elle a rédigé l'exposé, elle s'est fiée aux positions élaborées par le BSF de Vancouver ». Rien n'indique que le vérificateur de l'ARC chargé du dossier des Thompson a eu des interactions importantes avec des représentants de l'administration centrale de l'ARC ou qu'il s'est fondé sur des exposés de position établis par d'autres BSF.

[42] Si les documents demandés se trouvaient dans les dossiers du vérificateur de l'ARC ou qu'ils avaient été examinés lors de la vérification des Thompson, alors leur pertinence aurait été établie (*Canada c. Superior Plus Corp.*, 2015 CAF 241, at para. 8). Cependant, comme les documents demandés ne figuraient pas dans les dossiers du vérificateur de l'ARC et qu'ils n'ont pas non plus été examinés par lui, leur pertinence doit être établie autrement. La demande ne peut pas être une simple recherche à l'aveuglette.

[43] Selon l'avocat des Thompson, ces derniers étaient à la recherche d'une possible admission, de la part d'autres parties qui auraient pris part à des opérations semblables, selon laquelle leurs opérations étaient un trompe-l'œil. À la lumière de cette observation, rien ne permet de conclure que les questions visant la communication de documents acquis durant la vérification d'autres contribuables ou préparés en lien avec ces vérifications fourniraient une réponse qui aiderait les Thompson à faire valoir leurs arguments ou à réfuter ceux de la

Couronne. Si de tels documents existent, ils n'aideraient pas les Thompson à faire valoir leurs arguments ou à réfuter ceux de la Couronne; au contraire, la seule partie à qui de tels documents pourraient être utiles serait la Couronne. On pourrait également s'attendre à ce que la Couronne ait mentionné ces documents dans sa liste si elle les avait eus en sa possession et qu'elle comptait les utiliser. Il s'agit ici d'une recherche à l'aveuglette.

[44] Il convient aussi de noter qu'il est difficile de savoir sur quelle base on s'appuie pour prétendre que les questions concernant l'engagement n° 12 (dont une est toujours en litige dans les présents appels) découlent de cet engagement. Cet engagement prévoyait la production de tout travail de vérification sur lequel le vérificateur en cause s'était fondé pour déterminer que les opérations étaient un trompe-l'œil. Dans le cadre des questions de suivi, les Thompson ont mentionné ce qui suit : [TRADUCTION] « [n]ous avons des raisons de croire (en nous fondant sur la décision *Paletta c. La Reine*, 2017 CCI 233) que l'administration centrale de l'ARC et le bureau du commissaire ont participé au projet de vérification de l'ARC sur des contrats à terme en devises étrangères, dont la vérification [des Thompson] n'est qu'un des éléments ».

[45] La représentante de la Couronne a été interrogée le 24 février 2016 et la décision *Paletta* a été rendue le 23 novembre 2017. Ces questions ne découlent pas de la réponse à l'engagement pris par la Couronne, mais plutôt d'autres renseignements que les Thompson ont obtenus quelque 21 mois après la fin de l'interrogatoire préalable. La Règle 93(1) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt* prévoit que la partie opposée ne peut pas être interrogée plus d'une fois, sauf avec l'autorisation de la Cour de l'impôt. Il faudrait donc obtenir l'autorisation de la Cour

de l'impôt avant de pouvoir poser des questions découlant de la publication de la décision *Paletta*, car cela équivaldrait à soumettre les témoins à un deuxième interrogatoire.

[46] Les Thompson ont été incapables d'établir, entre des opérations mettant en cause d'autres contribuables et ODL et les opérations qu'eux-mêmes ont menées avec ODL, un lien suffisant qui rendrait ce champ d'enquête pertinent pour examiner la question de savoir si les opérations entre les Thompson et ODL étaient un trompe-l'œil. Il s'agit ici d'un interrogatoire à l'aveuglette.

B. *Le rapport de RSD Solutions (question no 5)*

[47] Le rapport de RSD Solutions a été communiqué aux Thompson. Ces derniers ont posé plusieurs questions de suivi en lien avec ce rapport. Il convient d'établir une distinction entre ce rapport et les autres documents demandés, car le vérificateur (chargé du dossier des Thompson) s'est fondé sur ce rapport et il en a cité des extraits dans son exposé de position.

[48] D'après les motifs du juge de la Cour de l'impôt, il est loin d'être évident de savoir quels renseignements les Thompson cherchaient à obtenir en lien avec le rapport de RSD Solutions. Pour bien comprendre les questions précises qui sont demeurées sans réponse, il est nécessaire d'examiner le contexte dans lequel les dernières questions mentionnées par le juge de la Cour de l'impôt ont été soulevées. La première question laissée sans réponse dans cette catégorie est la question 5a(ii) :

Question 5(a)(ii) [La Couronne] est-elle en désaccord avec la réponse de RSD?
Dans l'affirmative, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles [la Couronne] n'est pas d'accord.

[49] La question posée par l'ARC et la réponse fournie par RSD, auxquelles renvoient les Thompson, sont énoncées ci-après.

[TRADUCTION]

Question : Quels types de contrats, de dérivés ou d'échanges sont conclus avec ODL? Veuillez expliquer en détail.

Réponse : Comme nous l'avons mentionné précédemment, d'après la preuve qui nous a été présentée, les contrats présentent les caractéristiques de contrats à terme de gré à gré. Il s'agit à cet égard de contrats simples (« classiques »), qui ne comportent aucune clause complexe ou inhabituelle.

[50] La deuxième question laissée sans réponse est la question 5(b)(ii) :

Question 5(b)(ii) [La Couronne] est-elle d'accord avec la réponse de RSD selon laquelle ODL était en mesure d'intervenir à titre de courtier et de contrepartiste dans le cadre des contrats [à terme en devises étrangères] examinés dans le rapport? Sinon, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles [la Couronne] n'est pas d'accord.

[51] Cette question se passe d'explication supplémentaire ou de renvoi à quelque autre question ou réponse.

[52] La troisième question de ce groupe est rédigée comme suit :

Question 5(c)(ii) [La Couronne] est-elle d'accord avec la réponse de RSD? Sinon, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles [la Couronne] n'est pas d'accord.

[53] Cette question a été soulevée en lien avec la question suivante qui a été posée par les Thompson :

[TRADUCTION]

c(i) Convenez-vous que RSD, à la page 8 de l'annexe I, semble indiquer que la commission des valeurs mobilières du Royaume-Uni autorise une firme de courtage telle que ODL à agir à titre de contrepartiste dans le contexte de contrats

à terme en devises étrangères? Si tel n'est pas le cas, veuillez en expliquer les raisons.

[54] La dernière question de ce groupe est rédigée comme suit :

Question 5(d)(ii) [La Couronne] est-elle en désaccord avec la réponse de RSD? Dans l'affirmative, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles [la Couronne] n'est pas d'accord.

[55] La question et la réponse qui ont donné lieu à cette question de suivi sont énoncées ci-après :

[TRADUCTION]

Question : Durant leurs opérations avec ODL, les contribuables dénouent une position ouverte en concluant une position inverse dont la valeur du contrat et la date de valeur sont les mêmes. Le cours à terme peut toutefois différer, car le contrat inverse est conclu à une date ultérieure.

Réponse : Il est pratique courante de dénouer une position en réalisant une opération inverse de cette manière. Une entreprise peut vouloir procéder ainsi, si des besoins en devises auparavant prévus ne sont vraisemblablement plus nécessaires. Elle pourrait aussi procéder ainsi si elle estime que les fluctuations futures des taux de change rendraient cette option avantageuse.

Dans le cas de contrats à terme dont les devises, les montants et les dates de valeur sont les mêmes, les profits ou les pertes sont réalisés à l'exécution du deuxième contrat. Les profits ou les pertes seraient normalement déterminés aux dates de valeur (ou de règlement) des contrats. Le montant du règlement serait déterminé en fonction des cours acheteur au comptant, en vigueur un à deux jours avant la date de valeur, s'il y a lieu. En cas de règlement immédiat ou antérieur, on s'attendrait à ce que le montant soit réduit en fonction du taux d'intérêt applicable de la date de valeur jusqu'à la date de règlement, afin de refléter la valeur temporelle de l'argent. Cela équivaldrait à évaluer les deux contrats à la valeur nette du marché à la date antérieure. Voir l'annexe V pour de plus amples explications sur l'évaluation à la valeur du marché.

[56] Toutes les questions regroupées sous le numéro 5 portent sur certaines réponses présentées dans le rapport de RSD Solutions. Ce rapport porte sur des opérations comparables à celles que les Thompson disent avoir conclues avec ODL. Comme le vérificateur en l'espèce

s'est fondé sur le rapport de RSD Solutions, la Couronne devrait être tenue de répondre à ces questions. Ainsi qu'il est indiqué dans l'arrêt *Canada c. CHR Investment Corporation*, 2021 CAF 68, les règles relatives à l'interrogatoire préalable prévues dans les *Règles de la Cour canadienne de l'impôt* permettent, lors de cet interrogatoire, de poser des questions ayant pour but de préciser la position d'une partie donnée sur le droit, dans la mesure où ces questions comprennent des questions de droit.

IV. Conclusion

[57] Par conséquent, j'accueillerais l'appel portant sur les questions 1, 3, 4, 6 et 7 et je rejetterais l'appel visant la question 5. J'annulerais l'ordonnance rendue par le juge de la Cour de l'impôt et, prononçant l'ordonnance que le juge de la Cour de l'impôt aurait dû rendre, j'enjoindrais à la Couronne de répondre aux questions 2 et 5 et je rejetterais par ailleurs la requête des Thompson visant à obliger la Couronne à répondre aux questions 1, 3, 4, 6, 7 et 8. Comme les deux parties ont eu partiellement gain de cause, je n'adjugerais aucuns dépens en ce qui a trait à la Cour de l'impôt ou au présent appel.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

J.D. Denis Pelletier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Marianne Rivoalen, j.c.a. »

Annexe

Questions découlant de l'engagement n° 12 :

[TRADUCTION]

Numéro de la question :	Question
1.	Les fonctionnaires de l'Administration centrale de l'ARC ou le bureau du commissaire ont-ils conservé un ou plusieurs dossiers concernant les vérifications de ces contrats [à terme en devises étrangères]? Si les fonctionnaires de l'Administration centrale de l'ARC ou le bureau du commissaire ont conservé un ou plusieurs dossiers concernant la série de vérifications des contrats [à terme en devises étrangères] mettant en cause [ODL], Tim Hodgins ou John Hodgins, dont la vérification des appelants n'en était qu'un des éléments, veuillez produire tous les dossiers.
2.	De façon générale, nous notons que le dossier de vérification produit semble incomplet. Veuillez confirmer que vous nous avez produit le dossier de vérification complet relatif aux appelants, y compris le volet électronique du dossier ou des communications et, si vous ne l'avez pas fait, veuillez nous faire parvenir ces documents.

Questions découlant de l'engagement n° 18 :

[TRADUCTION]

Numéro de la question :	Question
3.	Veuillez nous remettre la copie des documents conservés sur le disque partagé.
4.	En préparant son exposé de position sur les appelants, le vérificateur a-t-il eu accès à une directive sur les exposés de position préparée par David LeBlanc du BSF d'Edmonton, aux documents de travail ou aux exposés de position préparés par les vérificateurs chargés d'autres dossiers mettant en cause ODL ou Tim et John Hodgins, ou à un exposé de position exhaustif sur les devises étrangères préparé par le BSF de Vancouver? Veuillez produire ces documents s'ils ne sont pas sur le disque partagé.
5.	En ce qui concerne les réponses que vous avez données aux questions 5(a)(ii), 5(b)(ii), 5(c)(ii) et 5(d)(ii), les questions posées sont pertinentes et le rapport de RSD a été clairement invoqué par l'ARC et le vérificateur au moment d'établir les nouvelles cotisations en cause dans les présents appels. Ce qui n'est pas

	<p>pertinent est la question de savoir si l'intimée entend maintenant invoquer le rapport de RSD. Veuillez répondre aux questions qui vous ont été posées.</p> <p>Question 5(a)(ii) L'intimée est-elle en désaccord avec la réponse de RSD? Dans l'affirmative, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles l'intimée n'est pas d'accord.</p> <p>Question 5(b)(ii) L'intimée est-elle d'accord avec la réponse de RSD selon laquelle ODL était en mesure d'intervenir à titre de courtier et de contrepartiste dans le cadre des contrats [à terme en devises étrangères] examinés dans le rapport? Sinon, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles l'intimée n'est pas d'accord.</p> <p>Question 5(c)(ii) L'intimée est-elle d'accord avec la réponse de RSD? Sinon, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles l'intimée n'est pas d'accord.</p> <p>Question 5(d)(ii) L'intimée est-elle en désaccord avec la réponse de RSD? Dans l'affirmative, veuillez donner toutes les raisons pour lesquelles l'intimée n'est pas d'accord.</p>
6.	<p>Mis à part les renseignements ou les documents déjà produits, veuillez produire les renseignements ou les documents reçus par l'ARC relativement à cette vérification ou aux vérifications connexes des contrats [à terme en devises étrangères] en ce qui concerne la question de savoir si les activités commerciales d'ODL, de Tim Hodgins ou de John Hodgins étaient fictives ou si les contrats [à terme en devises étrangères] étaient juridiquement valides.</p>

Questions découlant de l'engagement n° 21 :

[TRADUCTION]

Numéro de la question :	Question
7.	<p>Veuillez fournir les documents ou les renseignements en possession de l'intimée, provenant d'ODL, de John ou de Tim Hodgins concernant les vérifications, par l'ARC, des contrats à terme en devises étrangères négociés, autres que les relevés de transaction ou les relevés d'ouverture de comptes.</p>
8.	<p>Veuillez produire les exposés de position ou les lettres de proposition relativement aux vérifications portant sur les contrats à terme en devises étrangères transigés dans les comptes d'ODL, de John ou de Tim Hodgins.</p>

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

**APPEL D'UNE ORDONNANCE RENDUE PAR LA COUR CANADIENNE DE
L'IMPÔT
LE 26 FÉVRIER 2021, NUMÉRO DE RÉFÉRENCE 2021 CCI 15**

DOSSIER : A-68-21

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
LARRY THOMPSON et autre

LIEU DE L'AUDIENCE : AUDIENCE TENUE PAR
VIDÉOCONFÉRENCE
ORGANISÉE PAR LE GREFFE

DATE DE L'AUDIENCE : LE 22 MARS 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE RIVOALEN

DATE DES MOTIFS : LE 20 JUIN 2022

COMPARUTIONS :

Ron D.F. Wilhelm
Eric Brown
POUR L'APPELANTE

Robert A. Neilson
Jeremy L. Comeau
POUR LES INTIMÉS

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

A. François Daigle
Sous-procureur général du Canada
POUR L'APPELANTE

Felesky Flynn LLP
Edmonton (Alberta)
POUR LES INTIMÉS